

BAB II

PENGUKURAN KINERJA MENGGUNAKAN *VALUE FOR MONEY*

Dalam era globalisasi, reformasi, dan tuntutan transparansi yang semakin meningkat, peran akuntansi semakin dibutuhkan. Tidak saja untuk kebutuhan pihak manajemen suatu entitas, tetapi juga untuk kebutuhan pertanggungjawaban kepada banyak pihak yang memerlukan.

Banyaknya komentar masyarakat tentang keberhasilan dan ketidakberhasilan pemerintah dalam menjalankan amanah yang diberikan kepadanya menunjukkan harapan dan kepedulian publik yang harus direspon. Namun kesenjangan sering terjadi karena harapan masyarakat terhadap kinerja instansi pemerintah yang dilakukan oleh para pengelola dan pejabat pemerintah sering berbeda.

II.1. Kinerja

Dalam mengukur keberhasilan/kegagalan suatu organisasi, seluruh aktivitas organisasi tersebut harus dapat dicatat dan diukur. Pengukuran ini tidak hanya dilakukan pada *input* (masukan) program, tetapi juga pada keluaran-manfaat dari program tersebut.

Menurut Indra Bastian (2006), kinerja adalah gambaran pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi, dan visi organisasi. Daftar apa yang ingin dicapai tertuang dalam

perumusan perencanaan strategi suatu organisasi. Secara umum, kinerja merupakan prestasi yang dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu.

Kinerja merupakan sebuah istilah yang mungkin mempunyai banyak arti. Kinerja mungkin berfokus pada input, misalnya : uang, staf/karyawan, wewenang yang legal, dukungan politis atau birokratis. Kinerja mungkin juga berfokus pada aktivitas atau proses yang mengubah *input* menjadi *output* dan kemudian menjadi *outcome*, misalnya : kesesuaian program atau aktivitas dengan hukum, peraturan dan pedoman yang berlaku, atau standar proses yang telah ditetapkan. Disaat sekarang, dalam upaya mengembangkan manajemen yang berdasar kinerja, kinerja seringkali difokuskan pada kualitas jasa dan *outcome* sebagai hasil yang dicapai oleh individu, organisasi, atau populasi diluar organisasi yang menjadi sasaran program atau kegiatan.

II.2. Pengukuran Kinerja

Tekanan terhadap pemerintah daerah untuk memperbaiki kinerjanya dalam memberikan pelayanan terhadap publik telah mendorong dibangunnya sistem manajemen pemerintahan yang berbasis kinerja.

Berdasarkan Mardiasmo (2002), sistem pengukuran kinerja sektor publik adalah suatu sistem yang bertujuan untuk membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melalui alat ukur finansial dan nonfinansial. Sistem pengukuran kinerja dapat dijadikan sebagai alat pengendalian organisasi, karena pengukuran kinerja diperkuat dengan menetapkan *reward and punishment system*.

Sedangkan menurut Indra Bastian (2006), Pengukuran Kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian suatu sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan, dengan memperhitungkan indikator masukan (*inputs*), keluaran (*outputs*), hasil (*outcome*), manfaat (*benefits*), dan dampak (*impacts*).

1. Indikator masukan (*inputs*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan untuk menghasilkan keluaran. Indikator ini dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, kebijaksanaan/peraturan perundang-undangan, dan sebagainya.
2. Indikator keluaran (*outputs*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan/atau nonfisik.
3. Indikator hasil (*outcomes*) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran kegiatan pada jangka menengah (efek langsung).
4. Indikator manfaat (*benefits*) adalah sesuatu yang terkait dengan tujuan akhir dari pelaksanaan kegiatan.
5. Indikator dampak (*impacts*) adalah pengaruh yang ditimbulkan baik positif maupun negatif terhadap setiap tingkatan indikator berdasarkan asumsi yang telah ditetapkan.

Menurut Mardiasmo (2002) bahwa Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud. *Pertama*, pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk membantu memperbaiki kinerja pemerintah. Ukuran kinerja dimaksudkan untuk dapat membantu pemerintah berfokus pada tujuan dan sasaran program unit kerja. Hal ini pada akhirnya akan meningkatkan

efisiensi dan efektivitas organisasi sektor publik dalam pemberian pelayanan publik. *Kedua* , ukuran kinerja sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan. *Ketiga* , ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.

Pengukuran kinerja merupakan manajemen pencapaian kinerja. Pengukuran kinerja secara berkelanjutan akan memberikan umpan balik, sehingga upaya perbaikan secara terus menerus akan mencapai keberhasilan di masa mendatang. Dengan catatan pencapaian indikator kinerja, suatu organisasi diharapkan dapat mengetahui prestasinya secara objektif dalam suatu periode waktu tertentu. Kegiatan dan program organisasi seharusnya dapat diukur dan dievaluasi. Ini berarti bahwa pengukuran kinerja merupakan alat manajemen untuk :

1. Memastikan pemahaman para pelaksana dan ukuran yang digunakan untuk pencapaian kinerja.
2. Memastikan tercapainya skema kinerja yang disepakati.
3. Memonitor dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan skema kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.
4. Memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas kinerja yang dicapai setelah dibandingkan dengan skema indikator kinerja yang telah disepakati.

5. Menjadikan alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja organisasi.
6. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan.
10. Mengungkap permasalahan yang terjadi.

II.3. Informasi Yang Digunakan Untuk Pengukuran Kinerja

II.3.1. Informasi Finansial

Penilaian laporan kinerja finansial diukur berdasarkan pada anggaran yang telah dibuat. Penilaian tersebut dilakukan dengan menganalisis varians (selisih atau perbedaan) antara kinerja aktual dengan yang dianggarkan. Analisis varians secara garis besar berfokus pada :

1. Varians pendapatan (*revenue variance*)
2. Varians pengeluaran (*Expenditure variance*)

Setelah dilakukan analisis varians, maka dilakukan identifikasi sumber penyebab terjadinya varians dengan menelusur varians tersebut hingga level manajemen paling bawah. Hal tersebut dilakukan untuk mengetahui unit spesifik mana yang bertanggung jawab terhadap terjadinya varians sampai tingkat manajemen yang paling bawah.

II.3.2. Informasi Nonfinansial

Informasi nonfinansial dapat dijadikan sebagai tolok ukur lainnya. Informasi nonfinansial dapat menambah keyakinan terhadap kualitas proses pengendalian manajemen. Jenis informasi nonfinansial dapat dinyatakan dalam bentuk variabel kunci (*key variable*) atau sering dinamakan sebagai *key success factor*, *result facroe*, atau *pulse point*. Variabel kunci adalah variabel yang mengindikasikan faktor-faktor yang menjadi sebab kesuksesan organisasi. Jika terjadi perubahan yang tidak diinginkan, maka variabel ini harus segera disesuaikan. Suatu variabel kunci memiliki beberapa karakteristik, antara lain :

1. Menjelaskan faktor pemicu keberhasilan dan kegagalan organisasi
2. Sangat *volatile* dan dapat berubah dengan cepat
3. Perubahannya tidak dapat diprediksi
4. Jika terjadi perubahan perlu diambil tindakan segera
5. Variabel tersebut dapat diukur, baik secara langsung maupun melalui ukuran antara (*surrogate*). Sebagai contoh, kepuasan masyarakat tidak dapat diukur secara langsung, akan tetapi dapat dibuat ukuran antaranya, misalnya jumlah aduan, tuntutan, dan demonstrasi dapat dijadikan variabel kunci.

II.4. Peranan Indikator Kinerja dalam Pengukuran Kinerja

II.4.1. Peranan indikator Kinerja

Untuk melakukan pengukuran kinerja, variabel kunci yang sudah teridentifikasi tersebut kemudian dikembangkan menjadi indikator kinerja untuk

unit kerja yang bersangkutan. Untuk dapat diketahui tingkat capaian kinerja, indikator kinerja tersebut kemudian dibandingkan dengan target kinerja atau standar kerja. Tahap terakhir adalah evaluasi kinerja yang hasilnya berupa *feedback*, *reward*, dan *punishment* kepada manajer pusat pertanggungjawaban.

Indikator kinerja digunakan sebagai pelaksanaan strategi yang telah ditetapkan. Indikator kinerja tersebut dapat berbentuk faktor-faktor keberhasilan utama organisasi dan indikator kinerja kunci.

1. Faktor Keberhasilan Utama

Faktor keberhasilan utama adalah suatu area yang mengindikasikan kesuksesan kinerja unit kerja organisasi. Area ini merefleksikan preferensi manajerial dengan memperhatikan variabel-variabel kunci finansial dan nonfinansial pada kondisi waktu tertentu. *Critical success factor* tersebut harus secara konsisten mengikuti perubahan yang terjadi dalam organisasi.

2. Indikator Kinerja Kunci

Indikator kinerja kunci merupakan sekumpulan indikator yang dapat dianggap sebagai ukuran kinerja kunci baik yang bersifat finansial maupun nonfinansial untuk melaksanakan operasi dan kinerja unit bisnis. Indikator ini dapat digunakan oleh manajer untuk mendeteksi dan memonitor capaian kinerja.

3. Pengembangan Indikator Kinerja

Penggunaan indikator kinerja sangat penting untuk mengetahui apakah suatu aktivitas atau program telah dilakukan secara efisien dan efektif. Indikator untuk tiap-tiap unit organisasi berbeda-beda tergantung pada tipe

pelayanan yang dihasilkan. Penentuan indikator kinerja perlu mempertimbangkan komponen berikut :

1. Biaya pelayanan

Biasanya diukur dalam bentuk biaya unit (*unit cost*), misalnya biaya per unit pelayanan (panjang jalan yang diperbaiki, jumlah ton sampah yang terangkut, biaya per siswa).

2. Penggunaan

Pada dasarnya membandingkan antara jumlah pelayanan yang ditawarkan dengan permintaan publik. Indikator ini harus mempertimbangkan preferensi publik, sedangkan pengukurnya biasanya berupa volume absolut atau persentase tertentu. Misalnya penggunaan kapasitas, contoh lain adalah rata-rata jumlah penumpang per bus yang dioperasikan. Indikator kinerja ini digunakan untuk mengetahui frekuensi operasi atau kapasitas kendaraan yang digunakan pada tiap-tiap jalur.

3. Kualitas dan standar pelayanan

Merupakan indikator yang paling sulit diukur, karena menyangkut pertimbangan yang sifatnya subyektif. Penggunaan indikator kualitas dan standar pelayanan harus dilakukan secara hati-hati karena kalau terlalu menekankan indikator ini justru dapat menyebabkan kontra produktif. Contoh indikator kualitas dan standar pelayanan misalnya perubahan jumlah komplain.

Pembuatan indikator kinerja tersebut memerlukan kerjasama antar unit kerja.

4. Cakupan pelayanan

Indikator ini perlu dipertimbangkan apabila terdapat kebijakan atau peraturan perundangan yang mensyaratkan untuk memberikan pelayanan dengan tingkat pelayanan minimal yang telah ditetapkan.

5. Kepuasan

Indikator ini biasanya diukur melalui metode jajak pendapat secara langsung. Bagi pemerintah daerah, metode penjangkauan aspirasi masyarakat dapat juga digunakan untuk menetapkan indikator kepuasan. Namun demikian, dapat juga digunakan indikator proksi misalnya jumlah komplain. Pembuatan indikator kinerja tersebut memerlukan kerja sama antar unit kerja.

II.4.2. Indikator Kinerja berdasarkan analisis *Value for Money*

Kriteria pokok yang mendasari pelaksanaan manajemen publik dewasa ini adalah ekonomi, efisiensi, efektivitas, transparansi, dan akuntabilitas publik. Tujuan yang dikehendaki oleh masyarakat mencakup pertanggungjawaban mengenai pelaksanaan *value for money*, yaitu: ekonomis (hemat cermat) dalam pengadaan dan alokasi sumber daya, efisien (berdaya guna) dalam penggunaan sumber daya dalam arti penggunaannya diminimalkan dan hasilnya

dimaksimalkan (*maximizing benefits and minimizing costs*), serta efektif (berhasil guna) dalam arti mencapai tujuan dan sasaran.

1. Ekonomis

- Pengertian ekonomis adalah pemerolehan *input* dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada harga yang terendah.
- Kinerja ekonomis suatu entitas dapat dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{Ekonomis} : \frac{\text{input}}{\text{input value}} \times 100 \%$$

Keterangan :

Input : dana realisasi yang digunakan

Input value : dana anggaran yang dianggarkan

- Kinerja suatu entitas dikatakan ekonomis apabila *input* lebih kecil dari pada *input value*, artinya bahwa dana realisasi yang digunakan lebih kecil dari anggaran yang telah dianggarkan.

2. Efisiensi

- Pengertian efisiensi adalah pencapaian *output* yang maksimum dengan *input* tertentu atau penggunaan *input* yang terendah untuk mencapai *output* tertentu.
- Kinerja efisiensi suatu entitas dapat dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{Efisien} : \frac{\text{output}}{\text{input}} \times 100 \%$$

Keterangan :

Output : hasil yang dicapai

Input : dana realisasi yang digunakan

- Kinerja suatu entitas dikatakan efisien apabila *output* lebih besar daripada *input*, artinya bahwa dengan dana yang disediakan bisa menghasilkan *output* yang lebih besar.

3. Efektivitas

- Pengertian efektivitas adalah tingkat pencapaian hasil program dengan target yang telah ditetapkan.
- Kinerja efektivitas suatu entitas dapat dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{Efektivitas} : \frac{\text{outcome}}{\text{output}} \times 100\%$$

Keterangan :

Out come : tujuan atau target yang hendak dicapai
Output : hasil yang dicapai

- Kinerja suatu entitas dikatakan efektif apabila *output* lebih besar daripada *outcome*, artinya bahwa hasil yang dicapai bisa melebihi dari tujuan atau target yang hendak dicapai.

Agar dalam menilai kinerja organisasi dapat dilakukan secara obyektif, maka diperlukan indikator kinerja. Indikator kinerja yang ideal harus terkait pada efisiensi biaya dan kualitas pelayanan. Sementara, itu, kualitas terkait dengan kesesuaian dengan maksud dan tujuan (*fitness for purposes*), konsistensi, dan kepuasan publik (*publike satisfaction*). Kepuasan masyarakat dalam konteks tersebut dapat dikaitkan dengan semakin rendahnya *complaint* dari masyarakat.

II.5. Indikator Kinerja dalam Pengukuran Kinerja *Value For Money*

Value for Money merupakan inti pengukuran kinerja pada organisasi pemerintah. Kinerja pemerintah tidak dapat dinilai dari sisi output yang dihasilkan saja, akan tetapi harus mempertimbangkan input, output, dan outcome secara bersama-sama. Bahkan, untuk beberapa hal perlu ditambahkan pengukuran distribusi dan cakupan layanan (*equity & service coverage*). Permasalahan yang sering dihadapi oleh pemerintah dalam melakukan pengukuran kinerja adalah sulitnya mengukur output, karena output yang dihasilkan tidak selalu berupa output yang berwujud, akan tetapi lebih banyak berupa *intangible output*.

Istilah “ukuran kinerja” pada dasarnya berbeda dengan istilah “indikator kinerja”. Ukuran kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara langsung, sedangkan indikator kinerja mengacu pada penilaian kinerja secara tidak langsung, yaitu hal-hal yang sifatnya hanya merupakan indikasi-indikasi kinerja. Untuk dapat mengukur kinerja pemerintah, maka perlu diketahui indikator-indikator kinerja sebagai dasar penilaian kinerja. Mekanisme untuk menentukan indikator kinerja tersebut memerlukan hal-hal sebagai berikut:

1. Sistem perencanaan dan pengendalian

Sistem perencanaan dan pengendalian meliputi proses, prosedur, dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang didasarkan pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi, kewenangan serta tanggungjawab.

2. Spesifikasi teknis dan standarisasi

Kinerja suatu kegiatan, program, dan organisasi diukur dengan menggunakan spesifikasi teknis secara detail untuk memberikan jaminan bahwa spesifikasi teknis tersebut dijadikan sebagai standard penilaian.

3. Kompetensi teknis dan profesionalisme

Untuk memberikan jaminan terpenuhinya spesifikasi teknis dan standarisasi yang ditetapkan, maka diperlukan personel yang memiliki kompetensi teknis dan profesionalisme dalam bekerja.

4. Mekanisme ekonomi dan mekanisme pasar

Mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman (*reward & punishment*) yang bersifat finansial, sedangkan mekanisme pasar terkait dengan penggunaan sumber daya yang menjamin terpenuhinya *value for money*. Ukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (alat pembinaan).

5. Mekanisme Sumber Daya Manusia

Pemerintah perlu menggunakan beberapa mekanisme untuk memotivasi stafnya untuk memperbaiki kinerja personal dan organisasi.

Peran indikator kinerja bagi pemerintah antara lain:

- a. Untuk membantu memperjelas tujuan organisasi
- b. Untuk mengevaluasi target akhir (*final outcome*) yang dihasilkan
- c. Sebagai masukan untuk menentukan skema insentif manajerial
- d. Memungkinkan bagi pemakai jasa layanan pemerintah untuk melakukan pilihan

- e. Untuk menunjukkan standar kinerja
- f. Untuk menunjukkan efektivitas
- g. Untuk membantu menentukan aktivitas yang memiliki efektivitas biaya yang paling baik untuk mencapai target sasaran
- h. Untuk menunjukkan wilayah, bagian, atau proses yang masih potensial untuk dilakukan penghematan biaya.

Permasalahan teknis yang dihadapi pada saat pengukuran ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (*value for money*) organisasi adalah bagaimana membandingkan input dengan output untuk menghasilkan ukuran efisiensi yang memuaskan jika output yang dihasilkan tidak dapat dinilai dengan harga pasar. Solusi praktis atas masalah tersebut adalah dengan cara membandingkan input finansial (biaya) dengan output nonfinansial, misalnya biaya unit (*unit cost statistics*). *Unit Cost Statistics* tersebut dapat digunakan sebagai benang merah untuk mengukur kinerja. Unit-unit kerja pemerintah diharapkan dapat menghasilkan sejumlah *unit cost statistics* yang spesifik untuk unit kerjanya.

II.5.1. Pengembangan Indikator *Value for Money*

Peranan indikator kinerja adalah untuk menyediakan informasi sebagai pertimbangan untuk pembuatan keputusan. Hal ini tidak berarti bahwa suatu indikator akan memberikan ukuran pencapaian program yang definitif. Indikator *value for money* dibagi menjadi dua bagian, yaitu: (1) indikator alokasi biaya (ekonomi dan efisiensi), dan (2) indikator kualitas pelayanan (efektivitas).

Indikator kinerja harus dapat dimanfaatkan oleh pihak internal maupun eksternal. Pihak internal dapat menggunakannya dalam rangka meningkatkan kuantitas dan kualitas pelayanan serta efisiensi biaya. Dengan kata lain, indikator kinerja berperan untuk menunjukkan, memberi indikasi atau memfokuskan perhatian pada bidang yang relevan dilakukan tindakan perbaikan.

Pihak eksternal dapat menggunakan indikator kinerja sebagai kontrol dan sekaligus sebagai informasi dalam rangka mengukur tingkat akuntabilitas publik. Pembuatan dan penggunaan indikator kinerja tersebut membantu setiap pelaku utama dalam proses pengeluaran publik. Indikator kinerja akan membantu para manajer publik untuk memonitor pencapaian program dan mengidentifikasi masalah yang penting.

Selain itu, indikator kinerja juga akan membantu pemerintah dalam proses pengambilan keputusan anggaran dan dalam mengawasi kinerja anggaran. Indikator kinerja memudahkan bagi DPR/DPRD dalam mengkaji dan mengawasi alokasi dan penggunaan anggaran, khususnya melalui proses pembahasan pada siding-sidang dewan.

Sebagaimana telah disebutkan di muka bahwa *value for money* merupakan inti pengukuran kinerja pada unit-unit kerja pemerintah. Pengembangan indikator kinerja sebaiknya memusatkan perhatian pada pertanyaan mengenai ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program dan kegiatan. Berikut ini akan dijelaskan mengenai konsep *value for money* atau yang dikenal dengan 3E.

1. Ekonomi

Ekonomi adalah hubungan antara pasar dan masukan (*cost of input*). Dengan kata lain, ekonomi adalah praktik pembelian barang dan jasa dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan (*spending less*). Pengertian ekonomi (hemat/tepat guna) sering disebut kehematan yang mencakup juga pengelolaan secara hati-hati atau cermat (*prudence*) dan tidak ada pemborosan. Suatu kegiatan operasional dikatakan ekonomis bila dapat menghilangkan atau mengurangi biaya yang tidak perlu. Dengan demikian, pada hakikatnya ada pengertian yang serupa antara efisiensi dengan ekonomi, karena kedua-duanya menghendaki penghapusan atau penurunan biaya (*cost reduction*). Terjadinya peningkatan biaya mestinya terkait dengan peningkatan biaya mestinya terkait dengan peningkatan manfaat yang lebih besar.

2. Efisiensi

Pengertian efisiensi berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara output yang dihasilkan terhadap input yang digunakan (*cost of output*). Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya (*spending well*).

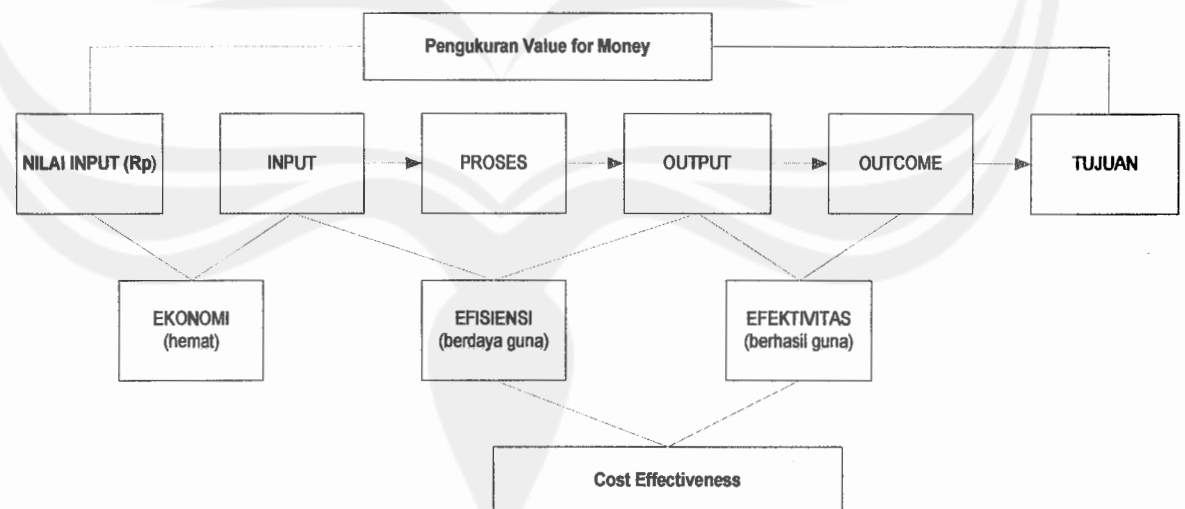
3. Efektivitas

Pengertian efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan

antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang harus dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan (*spending wisely*). Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak (*outcome*) dari keluaran (*output*) program dalam mencapai tujuan program. Semakin besar kontribusi output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi.

Dari uraian diatas, jelaslah bahwa ketiga pokok bahasan dalam *value for money* sangat terkait satu dengan yang lainnya. Ekonomi membahas mengenai masukan (*input*) , efisiensi membahas masukan (*input*) dan keluaran (*output*), dan efektivitas membahas mengenai keluaran (*output*) dan dampak (*outcome*).

Hubungan ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar II.1.
Pengukuran *Value for Money*